



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10930.721801/2017-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1102-001.940 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CIAVENA APOIO ADMINISTRATIVO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2015

LUCRO REAL ANUAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. REITERADOS ATOS INEQUÍVOCOS DE MANIFESTAÇÃO DE VONTADE. OPÇÃO VÁLIDA. ESTIMATIVAS MENSAS. INDIMPLEMENTO. MULTA ISOLADA. EXIGIBILIDADE.

A opção pelo regime de apuração do tributo com base no lucro real anual aperfeiçoa-se, também, mediante reiterados atos inequívocos de manifestação de vontade do contribuinte, ainda que não haja efetivo pagamento da estimativa correspondente ao mês de janeiro do correspondente ano, a exemplo de demonstração da apuração do tributo nesses moldes – em DIPJ/ECF, de confissão do tributo – em DCTF/DComp, e de quitação, ainda que parcial, pela via da dedução de valores retidos na fonte ou da compensação declarada, como se vê no caso concreto, não subsistindo a leitura isolada do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.430/96 - desconectada das formas alternativas de liquidação ofertadas, inclusive, no mesmo diploma legal -, sendo plenamente exigível a multa isolada por inadimplemento de estimativas mensais.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2015

BOA-FÉ. CONFIANÇA. DEVERES DO ADMINISTRADO. COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO. VEDAÇÃO.

É vedado o comportamento contraditório do administrado, por infringir a boa-fé objetiva e estremecer a confiança que se deve nutrir nas suas relações com a Administração.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário – vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton (Relatora), Gustavo Schneider Fossati e Gabriel Campelo de Carvalho, que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

*Assinado Digitalmente*

**Cristiane Pires McNaughton** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho e Fernando Beltcher da Silva.

## RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Auto de Infração, lavrado com a finalidade de exigir multas isoladas em razão do não recolhimento das estimativas mensais de tributo, com fundamento nos arts. 2º e 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Os valores individualizados de cada penalidade, bem como o respectivo enquadramento legal das infrações, encontram-se devidamente discriminados no Auto de Infração.

Cientificada do lançamento, a Recorrente apresentou Impugnação, na qual sustentou que optou pelo lucro real trimestral para o ano-calendário de 2015, razão pela qual lhe caberia efetuar qualquer recolhimento antecipado mensal do tributo por estimativa, o que deveria implicar no afastamento da imputação da multa isolada cobrada nos presentes autos.

Ao apreciar a defesa apresentada, os membros de colegiado de primeira instância proferiram decisão, por meio da qual, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação apresentada.

A seguir, destacam-se os trechos relevantes do acórdão:

(...)

As multas foram corretamente calculadas no percentual de 50%, conforme a aplicação retroativa da redução do percentual, que foi promovida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

(...)

Alegou a interessada que não foi confirmada sua opção pelo lucro real anual com recolhimento de estimativas mensais, haja vista que não efetuou recolhimento da estimativa do primeiro mês do ano; por isso, o regime que se lhe aplica é do da regra geral do lucro real trimestral, sendo insubsistente a autuação sobre não recolhimento de estimativas mensais.

Consultou-se a Escrituração Contábil Fiscal – ECF, enviada em 26/07/2016 e (Ficha M300 – Demonstração do Lucro Real, linha 2 \_Lucro Líquido antes do IR) verificou-se que a empresa optou por apurar a base de cálculo das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, com base em Balanço /Balancete de Suspensão/Redução, conforme Registro 010 – Parâmetros de Tributação, e apurou Lucro Líquido em todos os meses do ano 2015; apurou (Ficha M300 – Demonstração do Lucro Real, linha 175) Lucro Real em todos os meses, assim como bases de cálculo positivas da CSLL (Ficha N650 – Base de Cálculo da CSLL sobre o Lucro Real – após compensação das BC negativas, linha 1.

No mês de 01/2015, apurou (Registro N660 – Apuração da CSLL Mensal por estimativa, linha 18) CSLL a Pagar de R\$377.725,97.

No mês de 01/2015, apurou (Registro N620 – Apuração do IRPJ Mensal por estimativa, linha 26) IRPJ a Pagar de R\$1.047.238,82.

Pesquisando-se as DCTF, verificou-se que todas originais e retificadoras foram espontâneas e confessaram os débitos [...].

#### **DÉBITO DE 2362-01 IRPJ ESTIMATIVA MENSAL DE 01/2015:**

O débito foi confessado em DCTF espontânea, sendo parte quitada mediante compensação e parte confessada como débito a pagar:

CNPJ	Nome Empresarial	Período	Tipo/Status	Nº Declaração
78.014.859/0001-47	CIAVENA COMERCIO DE VEICULOS IMPORTADOS LTDA	Janeiro/2015	Retificadora/Ativa	100.2015.2016.1831357150
Demonstrativo do Saldo a Pagar do Débito - IRPJ - 2362-01 - Janeiro/2015				
Débito Apurado:				1.047.238,82
Créditos Vinculados				
- PAGAMENTO				0,00
- COMPENSAÇÕES				637.313,78
- PARCELAMENTO				0,00
- SUSPENSÃO				0,00
Soma dos Créditos Vinculados:				637.313,78
Saldo a Pagar do Débito:				409.925,04

Um PER e uma DComp, requerendo o mesmo crédito de SN IRPJ ac 2013 (31/12/2013):

PER e PERDcomp	Crédito Requerido	Crédito no valor original consumido	Data ciência
PER 37447.24626.290115-1.2.02-0032	517.873,31	26.636,98	29/08/2016
Dcomp 09972.44559.020816.1.3.02-3698	491.236,33	491.236,33	“

i. Dcomp 09972.44559.020816.1.3.02-3698, compensação de débito de 2362-1, de 01/2015, no valor do principal de R\$463.616,62.

Um PER e uma DComps, requerendo o mesmo crédito de SN CSLL ac 2013 (31/12/2013):

PER e PERDcomp	Crédito Requerido	Crédito no valor original consumido	Data ciência
PER 14252.47905.290115.1.2.03.4800	184.045,07	0,00	29/08/2016
Dcomp 35580.07127.050816.1.3-5050	184.045,07	184.045,07	“

i. Dcomp 35580.07127.050816.1.3-5050, compensação de débito de 2362-1, de 01/2015, no valor do principal de R\$173.697,16.

Como se vê nas tabelas supra, o sistema da RFB registra que ambas PERDcomp relativas ao débito de 2362-1 IRPJ estimativa mensal de 01/2015, tiveram as compensações homologadas e parte do débito foi extinto por compensação.

Verificou-se que não há registro de pagamento da parcela devida de 2362-1 de 01/2015, nem no cód. 5993, e tampouco com o código 3551 – R D ATIVA – IRPJ

#### **DÉBITO DE 2484-01 CSLL ESTIMATIVA MENSAL DE 01/2015:**

O débito foi confessado em DCTF espontânea, como débito a pagar:

CNPJ	Nome Empresarial	Período	Tipo/Status	Nº Declaração
78.014.859/0001-47	CIAVENA COMERCIO DE VEICULOS IMPORTADOS LTDA	Janeiro/2015	Retificadora/Ativa	100.2015.2016.1831357150

Demonstrativo do Saldo a Pagar do Débito - CSLL - 2484-01 - Janeiro/2015

Débito Apurado:	377.725,97
Créditos Vinculados	
- PAGAMENTO	0,00
- COMPENSAÇÕES	0,00
- PARCELAMENTO	0,00
- SUSPENSÃO	0,00
Soma dos Créditos Vinculados:	0,00
Saldo a Pagar do Débito:	377.725,97

Verificou-se que não há registro de pagamento do valor confessado como débito de 2484- 01 – CSLL de 01/2015, e tampouco com o código 1804 – R D ATIVA – CSLL.

Em síntese, tendo optado pelo regime de apuração do IRPJ e da CSLL anual, com estimativas mensais apuradas mediante Balanço/Balancete de Suspensão/Redução, conforme informou no Registro 010 – Parâmetros de Tributação, da Escrituração Contábil Fiscal – ECF, entregue via SPED, e tendo apurado estimativas de IRPJ e CSLL do mês 01/2015 devidas, confessou ambos os débitos em DCTF espontânea, sendo parte da estimativa de IRPJ de 1/2015, quitada por meio de compensações que foram homologadas e parte confessada como débito a pagar, não pago; e a estimativa de CSLL de 01/2015, confessada

como débito a pagar, não pago, argumenta, que, ao não pagar estas estimativas, não teria se concretizado a sua opção pelas estimativas mensais.

Eis que o pagamento da estimativa do primeiro mês evidencia a opção do contribuinte pelo pagamento antecipado das estimativas mensais, sendo que a entrega da ECF consolida sua opção pela sistemática, assim como a confissão da dívida em DCTF.

(...)

Ocorre que as estimativas, tanto do IRPJ quanto da CSLL foram confessadas como dívida e parte da estimativa de IRPJ foi extinta por meio de Declarações de Compensação que foram homologadas, ou seja, contrariamente à alegação, houve extinção parcial da estimativa de IRPJ de 01/2015.

#### CONCLUSÃO

Voto por julgar a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário.

Irresignada com a decisão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, no qual aduz, em síntese:

- (a) Da tributação pelo lucro real trimestral e da ausência de opção pelo lucro real anual. Inexigibilidade da cobrança de estimativas mensais e da multa isolada pelo seu não recolhimento – Alega a Recorrente que a regra geral de periodicidade de apuração do lucro real é a apuração trimestral, sendo a apuração anual, com o recolhimento de estimativas mensais, mera opção do contribuinte, conforme se depreende da leitura dos artigos 1º a 3º da Lei nº 9.430/96.
- (b) Destaca que os contribuintes tributados pelo lucro real podem optar pelo pagamento anual do IRPJ – alternativamente à apuração trimestral -, hipótese em que fica obrigado a antecipar mensalmente o tributo devido, apurado por meio de balanço de suspensão ou de redução. Ademais, afirma ser nítida a previsão normativa no sentido de que o contribuinte manifesta sua opção de escolha de regime de apuração com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início da atividade.
- (c) Alega a Recorrente que, caso não haja a opção pelo lucro presumido, nem pelo lucro real anual manifestada mediante o pagamento, o IRPJ deve ser apurado sobre o lucro real trimestral.
- (d) Aduz que a mera informação de quaisquer registros na ECF do contribuinte de estimativas apuradas mediante balanços/balancetes de suspensão/redução, não vinculam sua opção ao regime de apuração e recolhimento, que apenas se concretiza mediante o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início da atividade, nos termos do que dita o artigo 3º da Lei nº 9.430/96.

- (e) Destaca a Recorrente que, contrariamente ao que afirma o acórdão recorrido, a informação do Registro 010 – Parâmetros de Tributação, da Escrituração Contábil Fiscal – ECF, por si só, não atesta que a recorrente teria optado pelo regime de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual. Esclarece que a Recorrente não efetuou nenhum recolhimento de IRPJ em relação ao ano-calendário de 2015, razão pela qual não restou manifestada sua opção pelo lucro presumido ou pelo lucro real anual, prevalecendo, em consequência, o regime geral básico, qual seja, tributação pelo lucro real trimestral.
- (f) Afirma a Recorrente que, não lhe cabia efetuar qualquer recolhimento antecipado mensal do imposto por estimativa, o que afasta a imputação da multa isolada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 e cobrada nos presentes autos.
- (g) Ressalta que o fato de ter declarado em DCTF o valor devido a título da referida estimativa mensal não implica em opção pela apuração anual do IRPJ sob o lucro real, à medida que a facultatividade, por expressa determinação legal, é exercida pelo recolhimento do imposto, com base no código 5993. A DCTF perfaz obrigação acessória, sem o condão, neste caso, de implicar em efetiva opção por regime de apuração e tributação.
- (h) Nos pedidos, pugna pelo conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, reformando-se a decisão de primeira instância, julgando-se totalmente improcedente a exigência fiscal.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

### 1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais para sua admissibilidade. Portanto, dele conheço.

## 2 MÉRITO

Trata-se de exigência de multa isolada, aplicada com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, em razão do suposto não recolhimento de estimativas mensais devidas ao longo do ano-calendário de 2015.

A controvérsia é objetiva: saber se a Recorrente optou validamente pelo regime de apuração anual do lucro real, hipótese em que estaria obrigada ao recolhimento das estimativas mensais, ou se permaneceu submetida à regra geral do lucro real trimestral, caso em que inexistiria obrigação de antecipações mensais — e, por consequência, não pode subsistir a multa isolada.

O art. 1º da Lei nº 9.430/96 estabelece que o IRPJ será determinado por períodos de apuração trimestrais.

A apuração anual com estimativas mensais é faculdade do contribuinte (art. 2º), constituindo regime opcional.

O próprio art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96 é inequívoco:

A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

Portanto, a opção pelo regime anual não se presume, não se infere, não se deduz — ela se materializa com o pagamento da estimativa de janeiro.

Sem pagamento, não há opção válida.

Conforme consignado no próprio acórdão recorrido, não houve pagamento da estimativa de janeiro/2015, tampouco recolhimento no código 5993.

Esse ponto é incontroverso.

Se a lei exige pagamento como ato jurídico de opção, a sua ausência impede a consolidação do regime anual.

Não cabe substituir requisito legal expresso por elementos indiretos.

A decisão recorrida entendeu que: (i) o preenchimento do Registro 010 da ECF; (ii) a apuração de estimativas; (iii) e a confissão em DCTF; seriam suficientes para caracterizar a opção.

Com a devida vênia, tal interpretação viola o art. 3º da Lei nº 9.430/96.

A ECF é obrigação acessória declaratória. A DCTF também é obrigação acessória. Nenhuma delas possui natureza constitutiva de opção tributária quando a lei exige ato específico — o pagamento.

A norma é clara: a opção é manifestada com o pagamento. Se o legislador quisesse que a opção decorresse de declaração, assim teria previsto.

### 3 DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para cancelar integralmente a multa isolada exigida.

*Assinado Digitalmente*

**Cristiane Pires McNaughton**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fernando Beltcher da Silva**, Redator designado.

O relatório apresentado pela Ilustre Relatora indica que a Recorrente (i) apresentou ECF demonstrando a apuração do lucro real anual e das estimativas mensais, (ii) confessou estimativa de janeiro do correspondente ano em DCTF e, (iii) no que toca ao IRPJ, liquidou parte da tal estimativa com outro crédito, mediante Declaração de Compensação – tudo espontaneamente.

A despeito de tal contexto, a Relatora apresentou voto tendente a afirmar que somente o pagamento, via DARF, seria o meio legítimo para indubitavelmente o contribuinte manifestar sua opção pelo regime em questão, acolhendo o argumento trazido em recurso voluntário.

Entendo que tal assertiva é completamente equivocada.

Como é cediço, em regra se apura o IRPJ com base no lucro real trimestral (art. 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A tributação a partir do lucro real anual, presumido ou arbitrado depende da opção ou do enquadramento nas hipóteses legais previstas (arts. 2º e 26, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 47 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995).

Contudo, a dinâmica do IRPJ e da CSLL admite que o contribuinte apure o tributo e o quite sem realizar um efetivo pagamento sequer.

Exemplo disso é a dedução de imposto sobre a renda retido na fonte em montante compatível com o devido no mês/trimestre/ajuste anual, o que se vê aos borbotões. Vejamos, por exemplo, os termos dos incisos III e IV do § 4º do art. 2º da **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996, que colocam, *prima facie*, a retenção sofrida na fonte em pé de igualdade com o “imposto de renda pago” (grifos nossos):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada [...]

[...]

§ 4º Para efeito de determinação do **saldo de imposto a pagar** ou a ser compensado, a pessoa jurídica **poderá deduzir** do imposto devido o valor:

[...]

III - do **imposto de renda** pago ou **retido na fonte**, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do **imposto de renda pago** na forma deste artigo.

Nessa esteira, este Conselho editou a Súmula nº 138, na qual se consolida e pacifica a compreensão de que a **retenção** sofrida na fonte **caracteriza pagamento** apto a atrair a regra decadencial esculpida no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional:

Imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

Outra situação muito corriqueira é o contribuinte **extinguir** o imposto/contribuição mediante compensação com créditos diversos (arts. 156, inciso II, e 170 do Código Tributário Nacional e art. 74 da **Lei nº 9.430**, de 1996).

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovou, por exemplo, a Súmula CARF nº 177, autorizando que estimativas mensais (**opção** pelo lucro real anual) objeto de **compensações** não homologadas componham saldo negativo do imposto devido no ajuste anual.

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação.

A “dinâmica”, que assim rotulo, **é dada pela lei**, no caso, **a própria Lei nº 9.430**, de 1996, como visto acima, que traz a disposição supostamente incontornável, invocada pela Ilustre Relatora.

A posição encampada pela Ilustre Relatora poderia trazer como consequência a impressão de que o diploma legal em questão sofreria de contradição (antinomia) interna, ou de que o legislador ordinário estivesse acometido de “transtorno bipolar”: pode deduzir o imposto/contribuição retido(a) na fonte do tributo a pagar, pode compensar, mas somente o dispêndio efetivo do vil metal na agência bancária seria o instrumento hábil para manifestação da opção por esse ou por aquele regime.

Ora, o pronunciamento da Ilustre Relatora, no que foi acompanhada por parte do colegiado, colide, por exemplo, com as manifestações dispostas em inúmeros outros processos em que, **SEM PROVA** DE EFETIVO PAGAMENTO de estimativa mensal, reconhece-se direito creditório

ao contribuinte alusivo a saldo negativo de IRPJ/CSLL (apuração anual), mediante aplicação da Súmula CARF nº 177 ou admissão de retenções sofridas na fonte – ressaltando que a “prova”, por se tratar de processos de repetição de indébito, competiria ao autor do feito, o contribuinte.

Ou seja, a prevalecer o entendimento da Ilustre Relatora, para todo e qualquer processo envolvendo saldo negativo de IRPJ/CSLL (apuração anual), o contribuinte deveria provar haver desembolsado valor, pago o DARF de estimativa, para prevalecer a opção, sob pena de se enquadrar o peticionante na regra geral de apuração do imposto/contribuição (trimestral).

Aplicar indistintamente a ideia de que **apenas** o **pagamento** revelaria o desejo do contribuinte de optar pelas formas de apuração de imposto alternativas levaria ao absurdo de se conceber uma “tese do milênio”. Vejamos uma ilustração, obviamente hipotética:

- a pessoa jurídica XYZ apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) ou Escrituração Contábil Fiscal (ECF) demonstrando a apuração do IRPJ com base no lucro real anual, com “recolhimento” de estimativas mensais;

- recolhimento mesmo, via documento de arrecadação (DARF), não houve;

- mês a mês, o contribuinte deduzia, do imposto devido, o retido pelas mais variadas fontes pagadoras, e o saldo da estimativa a pagar era liquidado mediante compensação com saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

- em auditoria fiscal, constatou-se que o contribuinte amortizou indevidamente ágio, decorrente de operações simuladas/fraudulentas intragrupo (“ágio interno”);

- atuado, na modalidade de apuração do lucro escolhida pelo contribuinte (lucro real anual), instaurou-se o contencioso administrativo;

- o processo chega ao CARF e fica sob a relatoria de quem acredita que a opção só se materializa com o pagamento (na hipótese, de estimativa mensal); e

- o hipotético relator vota pelo provimento do recurso do contribuinte, pois o atuante deveria adotar a regra (lucro real trimestral), dada a “ausência” de efetiva opção pelo lucro real anual.

A “tese” deve ser confirmada nos extremos. Se não for, não presta.

Por seu turno, a confissão de dívida, que tanto pode se dar com a Declaração de Compensação, quanto, por exemplo, pela Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, prescinde de qualquer ato da autoridade administrativa para constituir o crédito tributário. Nessa linha, convém invocar a Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça:

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Ora, se o crédito tributário foi constituído pela confissão do contribuinte e extinto, ainda que parcialmente, por compensação declarada, o que mais se pode querer? A interpretação

sistemática coloca a sete palmos a literal, isolada e rasa da norma na qual se agarra a Ilustre Relatora e os pares que a seguiram.

No presente caso, há, ainda, princípios e valores intrínsecos violados pela recorrente.

Acrescento que princípios se sobrepõem às normas e, para tanto, socorro-me do que lançado no brilhante voto condutor do Acórdão nº 301-31.008, da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, relatoria do Conselheiro José Lence Carlucci:

A doutrina, sobretudo do direito administrativo e do direito tributário, acentua a distinção entre princípio e norma. O princípio é mais importante que a norma. Donde: violar princípio é algo muito mais grave que violar norma. O princípio é descrito por linguagem figurada ou metafórica: norte, veto, alicerce do sistema constitucional, é dizer: disposição capital diante da qual a exegese das outras normas insertas no sistema há de conformar-se.

Ao prefaciá-lo seu admirável Tratado de Direito Privado, averbou Pontes de Miranda que: "os sistemas jurídicos são sistemas lógicos, compostos de proposições que se referem a situações da vida, criadas pelos interesses mais diversos". A função social do Direito é dar valores a estas situações, interesses e bens, e regular-lhes a distribuição entre os homens.

Na fecunda formulação de sua Teoria Tridimensional do Direito, demonstrou Miguel Reale que a norma jurídica é a síntese resultante de fatos ordenados segundo distintos valores. Com efeito, leciona ele. Onde quer que haja um fenômeno jurídico há, sempre e necessariamente: um fato subjacente (fato econômico, geográfico, demográfico, de ordem técnica, etc.); um valor que confere determinada significação a este fato; e finalmente uma regra ou norma que representa a relação ou medida que integra um daqueles elementos ao outro, o fato ao valor.

Flagrado na ilicitude, o contribuinte busca se valer de sua própria torpeza: demonstra (em ECF) a estimativa de janeiro de 2015 (e outras tantas), confessa-a (em DCTF), compensa-a, extingue-a e a confessa em parte em DComp e, na tentativa de fugir da penalidade, finge que nada daquilo serve, que nada daquilo tem valor, que somente o desembolso efetivo da estimativa revelaria sua intenção de adotar o lucro real anual.

Nos termos do art. 4º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, diploma de aplicação subsidiária no processo administrativo fiscal, são deveres do administrado perante a Administração, dentre outros: **expor os fatos conforme a verdade; proceder com lealdade e boa-fé; e não agir de modo temerário.**

O comportamento pautado na boa fé também é expresso no art. 5º do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015).

A boa-fé, esperada das e pelas partes, é objetiva, ou seja, independe de haver boas ou más intenções.

Assim, é vedado o comportamento contraditório, já que afronta a boa-fé objetiva e estremece a confiança que deve ser nutrida entre os personagens da relação jurídica.

Nesse sentido, adoto como razões de decidir, *mutatis mutandis*, excertos do primoroso voto condutor do Acórdão 1301-006.336, de lavra do Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso:

Além disso, a conduta do Recorrente, ao optar expressamente pelo lucro presumido para depois arguir a nulidade exatamente em função da consideração dessa opção pela Autoridade Fiscal, contraria a própria boa-fé objetiva e a proteção da confiança, na perspectiva da vedação ao comportamento contraditório (**venire contra factum proprium**). Segundo ANTONIO MENEZES CORDEIRO, a locução **venire contra factum proprium** “traduz o exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente”, que é tido como inadmissível<sup>1</sup>.

Apesar de originado no direito privado, é fato que a aplicação desse instituto ao direito público vem sendo admitida majoritariamente, conforme demonstrado por FLÁVIO RUBINSTEIN<sup>2</sup>. Inclusive, este CARF realiza a sua aplicação ao direito tributário com frequência (Cf. Acórdãos n. 3401-003.290, 2101-002.059 e 1401-004.667).

A verdade material revelada nos autos é que o contribuinte adotou o lucro real anual, que emerge de uma **série de atos inequívocos de sua vontade**.

A descarada mentira não deve prevalecer.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Beltcher da Silva**

<sup>1</sup> Cf. CORDEIRO, Antonio Menezes. Da boa fé no direito civil. - Coimbra: Almedina, 2013, p. 742.

<sup>2</sup> RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III. - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 65-66.